



TITLE:

租税に於ける給付能力の原則

AUTHOR(S):

神戸, 正雄

CITATION:

神戸, 正雄. 租税に於ける給付能力の原則. 経済論叢 1921, 13(2): 145-163

ISSUE DATE:

1921-08-01

URL:

<https://doi.org/10.14989/127814>

RIGHT:

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號二第 卷三十第

行發日一月八年十正大

論叢

租税に於ける給付能力の原則

法學博士 神戸 正雄

累進税説の統計的觀察

法學士 汐見 三郎

中世都市の發達

文學博士 三浦 周行

農業勞働問題

法學博士 河田 嗣郎

時論

大正十年度の豫算を讀む

法學博士 小川郷太郎

說苑

八時間勞働制の沿革

法學博士 山本美越乃

井リヤム・タムスンの分配論

經濟學士 堀 經夫

雜錄

史的唯物論略解

法學博士 河上 肇

家畜保險に就て

經濟學士 野口 正造

經濟論叢

第十三卷 第二號 (通卷第七十四號)

大正十年八月發行

論 叢

租税に於ける給付能力の原則

神戸 正雄

緒言 (一)本研究の目的(A)給付能力原則の重要(B)其意義の不明(二)本文説述の順序

第一段 給付能力原則の根據 (一)租税の分配に於て給付能力原則に據る所以のもの(A)正義原則に據る所以(B)利益原則に據らして能力原則による所以(二)社會政策的能力觀

第二段 給付能力原則の意義 (一)給付能力原則の意義其もの(A)客觀的の見解(B)主觀的の見解(一)吾人の見解(二)諸他の學者の見解(二)吾人の定義の批評(A)缺點(B)長所(一)或度の精確なもつこと(二)研究の餘地を大とすること(三)實際にも慎重ならしむること

第三段 犠牲平等の意義及此と給付能力原則との關係 (一)犠牲平等の意義(二)犠牲平等と給付能力原則との關係(A)全く同一視するの見解(B)別物なるも一致するの見解(一)一致せざる所ありこの見解

結論 (全文の要旨)

緒言

(一) A 租税が人の給付能力に應ずるを要することは、今日の租税理論にては一般に承認さるゝ所である。今日の租税論は實に之を出發點とし、又中心として論議されて居り、凡そ租税論の中で此れほど重要な問題はない。其れ故に其意義は之を理論上十分に明瞭にして置くの必要がある。(B) 加之、他面に於て此給付能力原則は其重要にも拘らず、意義が稍々曖昧であり、特に時として又はむしろ通例此と同一義と解せらるゝ所の犠牲平等との關係にも疑あるの故に、此との關係を明かにし同時に此との區別を示し、此點よりしても給付能力原則を明かにするの必要がある。是れ茲に特に此研究を試むる所以である。其の之が適用の方法に至つては次の別文に譲る。

(二) 本文説述の順序としては、先づ給付能力原則の根據を説き、其意義に及び、終りに其と平等犠牲との關係を明かにしやうと思ふ。

第一段 給付能力原則の根據

(一) 租税の分配に於て給付能力原則に據る所以のもの――

(A) 租税分配に於て正義原則に據る所以――租税が給付能力に應じて分配さるべしといふこと

は、廣くいへば租税が正義に従ふて分配さるべしといふことであり、其正義に従ふを要するといふことは、又一般に政治に於て正義に従ふを要することの一適用に過ぎない(註二)。凡そ人には正義の觀念があり、公正なる政治の行はるゝに於て、人々が満足し安堵し、然らざるに於て不平不満が起り政治上の困難を生ずることとなる(註三)。租税が給付能力に應ずるのも亦均しく、此の如き困難を避け、圓滿平穩なる政治を行はんが爲めに外ならぬ。

(註一)ミルが既に之を説いて居る。曰く、何が故に平等が租税につき原則たるべきか。其は此が凡べての政治事項に於て爾かあるべきが故である。アダムスも亦(租税を公平又は正義に従て課すべきことは、租税に特殊なものでなくて、むしろ一般政治原則の租税への適用であるといふて居る。¹⁾

(註二)バスターフルは此問題につきての或誤が、時として重大なる點に達すべき政治上の困難に遭遇することとなるであらうと説いて居る。²⁾

(B) 租税分配に於て利益原則に據らずして能力原則に據る所以——處で租税の正義觀は、今日に至るまで時勢に依りて變化し、嘗ては租税につき交換又は利益説が認められ、租税は各人が統治團體より受くる利益に應じて賦課せらるべしとせられたのであるが、其が今日はむしろ人の給付能力に應じて公平なる負擔を課すべしとせらるゝこととなつた。此につき地方税に於ける特別の事項はあるが、固有の租税として、特に國家の税としては専ら此能力に據るべきことには今日殆んど争はない。此は何が故か。要するに、此は其が人民と統治團體との關係に關する近代人の理解

1) Mill, P. of P. E. Bk. V. Ch. II. § 2. Adams, Science of finance. p. 294.
2) Bastable, Public finance. 3 ed. p. 296.

に一致し(註三)、及び利益税によりては、實行不可能に陥るの缺點ある(註四)に據るのである。此につきては既に諸の人々より最普通に説かれて居るから、私は此に詳しくは述べない。

(註三)此につきての説明は廣く何處にも出て居るから一々擧ぐるに及ばぬ。今二三例を挙げやう。例之、エーベルヒは給付能力による課税説は近世國家觀に最良く相當すといひ、ヘッケルは租税の實質的根據は強制共同經濟の體系に存し、——此根源が各箇人の經濟力に應じて全體の維持及發達に共力すべき其箇人の義務を生ずる。——此根本關係が課税の範圍に於て直ちに凡べて箇人經濟が其給付能力の度に應じて公共負擔に關與すべき原則に歸着すといふ。そしてボーリニーは此の如き場合に行はるゝ合理的原則は國民的連帶の原則である。人は凡べての人民が政府の便益に、並に政府により行はるゝ過失にも其所得の比例に於て分擔する。隨ふて彼等は彼等の能力又は其所得に比例して租税を拂ふべきことを假定すといふて居る。³⁾

(註四)ロツツは之につき、如何に多くの利益を各箇人が國家の行爲につきて持つや、及如何に多くの利益を彼が之により受くるやを決する爲めの使用すべき標準なしといふ。⁴⁾

(二)社會政策的見地——處で茲に給付能力を純財政的見地よりと、社會政策的見地よりと兩見地より觀察し得と爲し、前者よりしては實質的比例所得税の上に出席す、所得の量及質、并に義務者の欲望事情等を考慮する課税は後者より出づるものに外ならずといふ學者がある(註五)。併し私は其を探らぬ。私は給付能力原則は單に純財政的見地に立つものと爲す。論者のいふ如く社會政策的に見て人の能力に大小を生ずといふことは意義を成さぬと思ふ。唯だ別に租税の社會政策的見解といふことはある。租税を取るのに單に各人の能力に應じて取るのみならず、社會政策上の必要又は要求に基き分配を調整するものとして取るといふことはある。そして其社會政策上の要

3) Eberberg, Steuer. (Conrad, Hwb. d. Stw. 3 Aufl. VII.) S. 969. Heckel, Lehrbuch. I. S. 183. Beaulieu, Traité de la science des finances. 5 éd. I. p. 138.

4) Lotz, Fw. S. 243-4.

求に従ふといふことは夫の能力に應ずるといふが如く多少確固たる據處があるのではなく、全く時の時代思潮に支配せられて可動的のものであり、或時代には能力原則を嚴正に適用することが恰かも社會政策上の要求に適ふといふこともあるし、他の時代には其れ以上に、富者又は大所得者よりして多くを取るといふことが社會政策上の要求に適ふといふべきであり、其多く取る度合も亦時代により異なるべく、一定の度合の示し得べきものでない。斯くて其社會政策上の要求が能力原則と合致する場合に、而かも其能力原則が所得の量及質、義務者の欲望事情を考慮して累進所得課税となる場合に、其は夫の論者よりいへば純財政的の見地に立つ公平に適ふのではなく、單に社會政策的見地に立つ公平に適ふものといふことになるが、私は此場合、何故に此が純財政的の見地に立つといひ得ないかを疑ふ。私は此場合、社會政策的見解が交るとも、そはむしろ附隨であつて、主としては純財政的の見地に立つといふべきものと思ふ。又論者が所得の量及質、義務者の欲望事情を考慮して累進所得課税となるときは其が財産制度に干渉することゝなるから、其は社會政策的の見地に立つものに外ならずといふのであるが、結果が社會政策的になるからして其を社會政策的といはなくてはならぬといふことはない。社會政策を唯一又は少くとも一の直接の目的とするものにして初めて其が社會政策的の見地に立つものといふべきである。そして夫の所得の量及質、義務者の欲望事情等を考慮するといふことが、別に社會政策上の目的をもたず、單に

義務者の普通の心理狀態を考察して給付能力に應ずるが爲めに必要と爲すのであれば此はむしろ純財政的見地に立つものといふべきである。たゞ其が或場合に同時に社會政策上の目的にも適ふことを得又同時に之を目的としたといふことはある。そして社會政策上の見地からいへば其以上にも大なる財産又は所得者からして多くを取ることゝなり得る。恰も其處に社會政策的見地よりの租税觀の固有の領域があつて、夫の單に所得の量及質、義務者の欲望事情を考慮する課税の如きはむしろ少くとも主としては純財政的見地に立つ給付能力に應ずるものといふべきである。社會政策的見解よりして社會主義的又は共產主義的結果に陷る危險はあるが給付能力の解釋よりして斯の如くなることは斷じてない（註六）。

（註五）マクグナリーの如し。彼は曰く、此に純財政上の立脚點よりして、各の法律上許されたる營利方法が同價として、所得の各の種類及高さ、自由及非自由所得、並に一般に法律上許されたる欲望滿足の各の種類及各の範圍が同資格とせらるゝ。財産所有、一層高き自由所得、勞働なき收得が其反對のものよりも一層給付能力大なること、獨身又は小家族に於ける同一所得が大家族に於けるよりも一層給付能力あること、各の絕對に同一高さの支出隨つて同一税額が或場合に一層輕き犠牲を他の場合に一層重き犠牲を示すことは争はれない。併し此等の凡べてのものが恰かも所得、收得の異なる種類及高さの隨伴する所の結果であつて、此不同は法律制度及此に基く經濟的動力の體系と共に與へらるゝ。故に此標準は此には適用するを得ぬ。課税制度の爲めの此に基く各箇の要求は正當でない。——經濟的給付能力及同一税額に存する犠牲の測定に關し家族の大きさ等の考慮も亦排斥さるゝ。何となれば此が人的責任の原則、社會及國民經濟に於ける個人主義の精神に衝突し、課税の根據及租税負擔の分配の説としての享樂說及保險說に於ける正當なる實體とも反對するから。此には經濟的給付能力による

平等なる課税が目的である。——此に被税者間の所得、取得、財産の相對的分配を變更しないで、併乍ら各箇の税額の減却の後、夫の分配が前と同一なるが如き税のみを平等といふべきである。此故に此に本質に於ける平等及經濟的給付能力による課税の平等が比例的なる實質的なる所得税に見出さるゝこと。

(註六) ロッテツクは給付能力といふ詞の延長し得べきことの爲めに、共產主義的なる富者の一部の徴發に導く所の此詞の適用を恐れ(エーベルグに依る)、ロッツクは現在國家に對する不信認に於て、財産階級は暫らく給付能力による課税を其財布に對する公權力の限なき要求の危險と見做した。即ち多少非政治的反國家的なる市民的立脚點が長く獨逸に於て租税事項につき存した。此が今尙佛國民の中にも可なり廣がつて居るといふが、其は給付能力の適當なる解釋の生すべき危險ではなく、むしろ社會政策的見解の使用の危險である。

第二段 給付能力原則の意義

一 給付能力原則の意義其もの——A) 給付能力に應ずるといふことは給付し得る力に應ずるといふことである。そして給付とは人が外部に或影響を齎らすことであり、(註七)、租税が一の物的給付であるから、租税に於ける給付能力に應ずるといふことは、單に物的の力又は物的實在に應ずるといふことの如くに見ゆる。斯くて所得又は財産の客觀的の大きさが即ち此給付能力の如くに解するものがある(註八)。B) 併し近代の文明國民の給付能力は事實、此の如くに有形的非心理的に考察することを許さない(註九)。租税に於ける給付能力とは、本來、物其ものゝ力ではなくて、人の租

5) Wagner, Fw 2 Aufl. II. S. 449-450.

6) Ebeberg, a. a. O. S. 969. Lotz, a. a. O. S. 243.

税を給付し得る方であり、其人は又複雑なる心理的考察を爲すものである。斯の如き人の或物を出し得る方といふのであるから、純物的のものでもなければ、純人的のものでもない。人的にして物的のものである。(註三)。人の心の評定に現はれたる物の状態である。其故に物の状態は同であつても人の主觀的事情により異りたる力となり得るし、物の方に於ける變化もが力の上に變化を與へ得る。此の如く給付能力が人の主觀に關する所よりして、此が犠牲と關聯することゝなり得る。即ち租税の給付能力に應ずるといふことが犠牲の平等に適ふことゝなる。其は租税が負擔者の主觀に於て一の犠牲であるからである。そして其の犠牲といふのは固より租税が義務より出たものではあるが、實際普通には一の苦痛とか負擔とかいふものを意味するからである。其は又其の物に存する増殖力及消費能を棄つことに於ける厄介を意味する(註一)。義務より出たものであるから一の快樂といふ風にも考へられぬことはない、又事實することもないではないが、大局上よりすれば矢張り其は例外で、苦痛とか負擔とか厄介とかいふ風に見るのが通例である。斯くて給付能力に應ずるといふことは犠牲に堪え得るの力に應ずるといふことゝ解するを得る。(註二)。(ろ)處で斯の如く給付能力を多少主觀的に解するとして、諸多の學者の與えた意義には色々ある。或は(1)廣く經濟に租税を出すことを可能とし又は容易とする經濟的動機的全體(註一三)、と解するもあるが、其は廣きに失し穩當でない(註一四)。或は(2)單に給付能力の基く所の動機を列

擧し(註一五)、或は(3)給付能力の爲めに測定すべき表示を擧ぐ(註一六)るもあるが、何れも夫の力の意義を示すとしては適切でない(註一七)。(4)或は箇人的障礙なしに出し得る方といふ解釋もあるが(註一八)、其は利己的立場に陷るの誹を免れぬ(註一九)。(5)或は又、人民と統治團體との間の釣合ある分配に基きて定義を與ふるもあるが(註二〇)、其はあまり廻り遠い説明といはなければならぬ。故に其等を凡べて探らずとして、私の示した定義にては一寸見ると、給付すべき額と全所得との關係を如何なる動機が決するか⁽⁹⁾の説明を缺くの非難を受くべきが如くであるが、併し更に考ふれば之によりても心理的并に物理的動機が之を決することは自ら示されて居るといふことが出来る。

(註七) フォツケは説明して曰く、給付とは自身の人格の限界を越えて或影響を行ふことである⁽⁸⁾。

(註八) アダムスミスが各國臣民は政府の支持の爲めに出来るだけ彼等の其々の能力に比例して即ち彼等が其々に國家の保護の下に享受する所得に比例して貢獻すべきものであるといひ、ホーリユーが人は凡ての人民が其能力又は其所得に比例して租税を拂ふべきことを假定するといふのは、動もすれば多數の人々をして能力と所得とを同物の如く解せしめた。

(註九) ニツチは近代國家に於て及特に文明人に於て租税制度に關し人民の箇人的事情を考慮しないことは可能でない。經濟的能力に關する品質的及主觀的元素は彼等の間に非常なる差異を定むるが如きものであるといふ⁽¹⁰⁾。

(註一〇) シェフラーは租税力の大きさは各箇人に取りて同でない。何となれば租税力の客觀的の基礎(財産及所得)が異り、人的の私人需要が異り、同一税額が租税力の不同の大きさの基礎の上に行ふ壓迫が異なるから。——人が租税力を正當に判斷し及公平に捕捉しやうとすれば、租税力の物的元素の外に人的元素が計算に入れらるべしといひ、ロツシアは實際公平に課税す

7) R. Meyer, Principien der gerechten Besteuerung. S. 183-4.

8) Vocke, Fw. S. 180.

9) A. Smith, Wealth of nations. Bk. V. Ch. II. Pt. II. Beaulieu, l. c. p. 138.

10) Nitti, Principes. p. 307.

るが爲めには、財産及所得の意義が單に數字的に解せらるべきものでない。むしろ此際義務者の經濟的欲望と蓋然的なる希望とに(此等のものが此の如きものとして國家より承認せらるゝだけにては)相當の考慮を取るべきものであるといふ。¹¹⁾

(註一) ロツツは凡べての課税によりて簡人又は家計に厄介が課せらるゝ。先づ以て自由なる私人の處分に立つ所の方便の縮少が生ぜらるゝ。——租税の負擔は常に各人にまゐりて其所得を消費し又は投資すべき能力を減少することを結果すといひ、セリグマンは犠牲説にては租税により如何に多くの彼の財産又は所得が彼自らの消費の爲めに殘るかを問ふ。此が全く財政の主として消費的なる説である。併し理論の一層注意深き分析及實際の事實と一層調和すべきものは、理論の消費的方面が生産的方面によりて一層強められなければならないことの結論に導く。或人の支拂ふべき能力を測定することに於て、吾人は其財産又は所得を出すことに於て彼の上に課せらるゝ負擔につき考へなくてはならぬのみならず、彼が其財産又は所得を保持することに於て受くべき機會をも考へなくてはならぬ。——含まれたる眞の犠牲は獲得及處分の犠牲である。能力の古き説は唯犠牲の後のものを取扱ふ。能力の新しき説は兩種を含まなくてはならぬといふ。¹²⁾

(註二) パステールが平等能力は犠牲に堪ゆる平等能力を意味すといふより見れば、吾人と同見のやうでもあるが、彼が更に能力は多く自ら或客觀的標準により測定せられ、犠牲は元來關係する人民の感情に關する。此故にむしろ主觀的であるといひ、又犠牲原則の使用に於ける混雜が能力の客觀的標準を守ることを正當とするが如しといふに至りては全く吾人と別の見地に立つ。¹³⁾

(註三) ロバートマイヤーは給付能力を以て經濟に租税を出すことを可能とし又は容易とする所の凡べての經濟的動機を全體と解す。¹⁴⁾

(註四) ガルンツェルは評して曰く、ロバートマイヤーのいふ如き曖昧なる意義は精々一般的なる感情的判斷には適すべきも租税義務の精密なる計算には適しない。¹⁵⁾

(註五) セーガーは貢獻能力は租税義務者の年々の純所得と其緊要なる欲望との關係に存すと爲す(マイヤーに依る)。¹⁶⁾

- 11) Schäffle, Steuern. A. T. S. 270. 276. Roscher, System d. Fw. 5 Aufl. I. S. 232.
- 12) Lotz, a. a. O. S. 216. 239. Seligman, Essays in taxation. 8 ed. p. 339. 340.
- 13) Bastable, l. c. p. 301. 302.
- 14) R. Meyer, a. a. O. S. 309.
- 15) Gruntzel, Grundriss d. Fw. S. 25.
- 16) R. Meyer, a. a. O. S. 182.

(註一六) ヲグナーは或人の經濟的給付能力は二の元素に存する。物財の取得及所有に關するものと、自己の爲めに及義務的に他人の爲めにする欲望満足に此財の使用に關するものである。第一點に於て先づ勞働能力、勞働を經濟的に利用すべき機會、勞働より生ずる所得の種類及高さ、次ぎには人の財産の所有、其種類及高さ、及此より生ずる所得の高さ、更らには財産の利用より又は純粹偶然に此所有より生ずる所の其他の所得に屬せざる且つ通例所得に計算されざる取得の種類及高さ、更らに贈遺取得に歸する。第二點につきては特に自然人の所得、財産及其他の取得に基く所の負擔及義務が決定的であるといひ、ピールザックは租税は一般に國民の貢獻能力の割合に應じて齎らさるゝことが希望すべきである。即ち箇人の物的財産及人的生産力の總收益にして、其地位に相當したる需要の充足の後に殘る部分の割合に應じて齎らさるゝことが希望すべきであるといふ。¹⁷⁾

(註一七) ロバートマイヤーは評して曰く、ゼーガの理解は所得と欲望との關係の今一層詳しき説明を要する。そしてヲグナーの定義は一層豐富であるが尙不完全である。¹⁸⁾

(註一八) ラウは曰く、最切なる欲望の滿足の爲めに損害なしに租税を出すべき、人の財産狀態に基きたる可能を租税能力又は貢獻能力といふ。¹⁹⁾

(註一九) マイヤーは評して曰く、此種定義の非難は、彼等が租税能力の表示を、私經濟が其固有の利益の保持の下に出し得る所得又は財産の部分に求むることにあり。²⁰⁾

(註二〇) シェフレは此見を採る曰く、各の給付能力ある人の租税力とは、或人の公共的存在の爲めの需要と、其私的存在の爲めの需要との間に、彼の爲めに財産及所得によりて處理すべき方便の約合ある分配の原則によりて生ずる所の、一定の併乍ら變動する所の大きさである。²¹⁾

二 吾人の定義の批評——A 右いふ如く給付能力を主觀的に解するについては、之を單純に客觀的に解すると異り、其大小を測定することが困難となる。隨ふて事物の處置を多少曖昧とし又は恣

17) Wagner, a. a. O. S. 444. Biersack, Ueber Besteuerung. S. 88.
18) R. Meyer, a. a. O. S. 183.
19) Rau, Grundsätze d. Fw. 5 Aufl. I. S. 396.
20) R. Meyer, a. a. O. S. 183.
21) Schäffle, a. a. O. S. 270.

意的とするといふ弊があるから探らぬが良いといふ見方もある(註二)。併し(B) 譲て考ふと、(い) 其は主觀的とはいへ、各箇人の獨特なる主觀的判断を取上げるのではなく、單に平均人につき普遍に然りと認め得べく且つ認めて弊害なきだけの主觀的事情を考慮するのであるから、此に多少客觀的の根據ありともいひ得べく、恣意とか臆昧といふ非難は可なり之を免るゝを得る。極精密といふことは出来ないにせよ、斯かる事項につき期待し得べきだけの満足さを以ては指示し得る(註三)。(ろ) 又此の如く給付能力を純客觀的のものとせずして主觀的のものとすることは、學問上には面倒なる考究を要することになるが、其爲めに深く色々の支持點を詮議することになるから、研究者にとりては一層興味があり、學問研究の餘地が大なるを得ることにもなる。(は) 又此の如く主觀的のものとなるの結果、多少恣意臆昧となる恐があるよりして、却つて研究者特に立法者をして一層慎重に又用意周到ならしめ、其點からしても、頗る精確になり(註三)、又相當公平にもなり得る(註二四)。

(註二) ポリユーは吾人の見解にては此説は單に感情的で、合理的基礎を有たないといひ、ラウも個人的價值評定、租税支拂によりて生ずる損失の感知は偶然の慣習及觀念によりて異なる。其は詮索し難く、且つ租税賦課に於ける考察には使用すべからざるものであるといひ、ブアイフアーも各人の感知は、固より測定せしめない。此が餘りに多く各人の全體の組織に係り、租税に於ける感知の度につき一般に行はるゝ規則を定めしめない。例之、慾深者は或税を常に滲滲者よりも一層厳しく感ずるであらうし、多血性の人は粘液性の人よりも各の不愉快を一層多く又一層烈しく感ずるであらう。其故に感知の絶對の同一

は人間の欲には全く作ることを得ぬといひ、マイヤーは平等犧牲説は意義の一定の成形を完全には缺く。此原則の適用は、租税の結果に於ける欲望の満足の制限を指示するが、何處に此犧牲の平等が存するや、此が一般に比較すべき測定すべき如何なる關係にて然るやの指示を缺く。——欲望満足の順序は各個人の決心に任かされ、其恣意的なることが各の計算を不可能とするやうであるといひ、エーベルヒも給付能力説には今日も反對がないでない。特に給付能力を變ぜしむる所の人的相違が餘りに成形すること困難で、信賴すべき給付能力による課税を可能とするには餘りに甚しく變動するの非難ありといふ。(註二)前註に擧ぐる如く、ラッ、プアイフアー、マイヤー等一方に犧牲の測定難を説くも、他面に其に於ける或確實性をも認むる。即ちプアイフアーは犧牲につき人の氣質、性質の相違には關しないで、單に正常の平均的人間に於ける感知の同一を達することに關し得るといひ、ラウも一般には、或貨幣額が所有者にとりて其全體の使用すべき財の蓄の一層大なる部分な成せば成すほど、彼に供せらるる全體の財の享樂の一層大なる部分を成せば成すほど、一層高き價值をもつことを假定するを得る。此故に租税に依る負擔は、人が之を國民の財産狀態に應じて分級するときに最同等及公正となるであらうといひ、マイヤーは、[箇人の行爲方法は其利益により條件せらるる。此故に彼が此利益を正當に認識し且つ保存することを理解する條件の下には、全く計算すべからざるものではない。吾人が人間の行爲を其欲望満足の順序に於て考察するとき、先づ有名なる經驗法則がある。各人が一層切なる欲望を一層切ならざるものゝ前に満足するといふ法則がある。——一人が他人の欲望を感ずることは明かに考へられないから、種々の箇人の欲望を互に比較することは經驗にては支持點を缺くやうである。併し吾人は日常、他人の欲望の烈度を測定し、即ち之を自己のと又は第三者のと比較することを考ふる。——此方法によりてのみ他人の欲望の烈度が唯頗る不完全なる方法にて認むるを得ることとなる。——經驗によれば同一外界状況の下に生存する人々には、或限界内にて同一及同様に集團されたる欲望をもつ。此方法にて欲望の相違が大部分、其外見的偶然なる箇人的性質を失ひ、外形上客觀的に認識し得べき事情の相違に歸せしめらるる。——租税の正常の影響、又は平均的影響が被税者の同一の犠牲に導かなくてはならぬといふ。²²⁾

22) Beaulieu, l. c. p. 140. Rau, a. a. O. S. 394. Pfeiffer; Staatseinnahmen. II. S. 15-6. R. Meyer, a. a. O. S. 184. 201. Eheberg, a. a. O. S. 969.

23) Pfeiffer, a. a. O. S. 16. Rau, a. a. O. S. 394-5. R. Meyer, a. a. O. S. 201. 313. 315-6. 317.

(註二三) ロッシアは多くの法律は給付能力と所得との差異を、此が所得の大きさの確知につき達するのを例とすると、概然的精密の同一度にて成形したといふて居る。²⁴⁾

(註二四) ニツチは、ミルの考は假令實際に定義することは不可能でも、積極的立法に於て公正の方に有功なる刺戟の役目を働いたといふ。²⁵⁾

第三段 犠牲平等の意義及此と給付能力原則との關係

(一) 犠牲平等の意義——犠牲平等の要求とは租税の租税義務者に與ふる犠牲をして平等ならしめやうといふことであつて(註二五)、租税を其結果に於て正義に適はしめやうといふの要求である。此は租税が人々にとり一の犠牲なることを認め、一の苦痛壓迫なることを認め、此感知の均等なるを要求するのである。斯かる苦痛の感知は元來人の主觀に存することであるから測定することも比較することも困難のやうではあるが(註二六)、併し租税につき問ふ所のものは各箇人の具體的の犠牲觀ではなく、又斯かるものに依ることは穩當でもない。例之、利己必強き人は同一事情の下にも同一税を公共心厚き人よりも一層重き苦痛と感ずるが、此の如きことは之を考慮して前者に負擔を輕くすることを努むべきではない。むしろ各人の心理を平均人の尺度により考量して其苦痛の平等を得んことを期すべきである。即ち前にいふ如き箇人的偏見は一切問はずして、其々の事情の下に平均人が感すべき犠牲によりて比較すべきである。各箇人の主觀其ものには依らない

24) Roscher, a. a. O. S. 232.

25) Nitti, l. c. p. 308.

が、各人の各場合に於ける特別事情は出来るだけ之を考慮する。其事情の下に於て各人の普通に感ずべき苦痛を考慮して決するのである。此には其變化動搖に自ら一定の法則が行はれり居り、一定の型が存在し、漫然と動くものでない。隨ふて極精密ではないにせよ、斯かる事項につき期待し得る。満足さを以ては指示し得る(註二七)。又夫の租税が快樂といふことも箇々の場合にはあり得るが、平均人につきていへば、矢張り苦痛であり、其苦痛が種々なる事情の下に平均人に於て變化すべき工合を精密に考量して租税の各人に及ぼす影響を均等ならしめやうといふのである。

(註二五) シェフラーは各人が拂ふ所の全體の税は、各人にさりて他人にさりて同一の人的犠牲を示すべく、或人にさりて一層苦痛の大なるものであつてはならぬ。即ち凡べての人にさりて同一の壓迫度を示すべきものであるといふ。²⁶⁾

(註二六) 前註二一參照。

(註二七) 前註二二參照。

(二) 犠牲平等と給付能力原則との關係——(A) ミル以來少からざる學者が租税は能力に應じて平等なるべきを説き、同時に租税の犠牲の平等なるべきことを説いた。そして彼と此とを同事と爲した(註二八)。尤も夫の説明には二様あつて、能力の方を主として補ふに犠牲平等を以てしたるがあり(註二九)、犠牲平等を主として能力平等にて補充せしめたるがある(註三〇)。(B) 併し私の見る所では二者同ではない。別物ではあるが、同一物の表裏の如きもので互に相一致すると思ふ。即ち租税に於ける能力平等と犠牲平等とは何れも租税主體たる人に於ける或狀態の平等又は正義に適應す

ることを期するのであるが、前者は積極的の力の平等を示し、後者は消極的の損失の平均を示す(註三)。前者は租税を課せらるゝ前に原因として租税主體に存する状態に關し、後者は租税を課せられたる後に於ける結果として租税主體たる人の心に生ずべき状態に關する(註三)。前者と雖も純物的の状態ではなくて、物につき人の心に影する所の状態に關する。經濟現象として共通なる價值判斷の伴ふ所の力に關する。能力に應じて平等に課税する結果が平等犠牲を齎らし、犠牲平等を努むるときは能力に平等ともなる。即ち結局同一に歸するが着眼點が異なるのである。(C)然るに或學者は此二者の一致せざる所あるを注意する。其の見解に依ると、給付能力の方には犠牲平等にて考慮せざる二の元素ありといふのである。即ち其一は夫の最小活資免税に現はれたるもので、小所得者に於て租税によりて生ずる缺乏が人の有機體への生理上不良なる影響を結果する經濟の性質又は状態であり、他は、不勞所得重課に現はるゝもので、收得方法が租税の影響に變化を生じ、不勞所得課税は欲望満足方便を取去るに止まるのに、努力所得の課税が欲望満足方便を取去るの外、生産を困難とする影響あるに因るのである(註三)。併し此等を以て犠牲平等原則の例外とはいふを得ぬ。即ち右第一の場合には非常に大な犠牲が存在して、隨ふて之を課税せざることを穩當とすといふ風に解するを得るし、第二の場合の生産の上の困難も犠牲の中に込めることが出來、そして同額としても不勞所得の場合には努力所得よりも一層犠牲小なりと解するを

得る。尤も進んで考ふると努力所得課税が彼の見解の如く生産を困難とするといふことは必ずしもいへない。此税が行はれずとして其所得が凡べて生産に用ゐられずして、全く浪費に向けらるるかも知れない。又不勞所得なりとて必ずしも凡べて人的消費に向けられず、此が有益なる生産に向けらるゝかも知れない。故に論者のいふ如くにはいひ得ない。併し其等を別として不勞の場合には其反對の場合よりも出し易く、又租税による犠牲の割合に小さいことは争はれない。何れにせよ夫の二の場合ともに例外と認むるに及ばない。

(註八)ミルは租税の平等(能力に應じ)は犠牲の平等を意味する。此は各人が各の他人が其支拂の分前により受くるよりも多からず少からざる不便を、彼の支拂の分前により感ずるが如くに、政府の費用に各人の貢獻を分配することを意味するといひ、ベルギウスは平等課税の原則、其の眞の意味によれば唯だ犠牲の平等を意味し得るものといひ、コーンは犠牲原則即ち給付能力による課税の原則といひ、ラウは租税義務測定の方法として、利益享樂度に對立して、財産状態に基く貢獻能力又は租税により生ぜらるゝ缺乏を擧げ、ワグナーは犠牲により分配されたる經濟的給付能力による課税の爲めの要求といひ、カイッセルは社會的見地にては公正は犠牲の内部的實質的の平等に存すと爲し、シエフレーは租税制度の政治的理解は犠牲の平等又は主觀的給付能力の標準による釣合を得ることの承認を要求すとし、フイスチングは今日獨逸にて支配する往々にして犠牲説と呼べるゝ所の給付能力に依る課税説といひ、更に之により各個人は彼の給付能力及租税力の度に應じて租税需要に應ずることと干與すべきである。各人が國家に其人的給付能力及租税力に相當し隨ふて凡べての者より平等に感ぜらるゝ犠牲を齎すが如くに干與すべきであるといひ、エーベルヒは給付能力による課税説は主として犠牲説と同義といひ、租税の根據よりして、租税義務が其經濟的給付能力に比例して課せらるゝこと、又は租税により置かれたる犠牲が凡べての人に同一に感ぜられることの要求が生ずるといふ。²⁷⁾

マイヤーも給付能力の下に、經濟に租税を出すことを可能とし又は容易とする所の凡べての經濟的動機を解し、犠牲の下に、租税の經濟の上への全體の影響を解するや否や、二の説は其實質的内容に於て完全に一致す。一此理解に於て二の説は唯同一考の異りたる表示であるといふ。²⁸⁾

27) Mill, l. c. § 2. Bergius, Grundsätze d. Fw. S. 256. Cohn, System d. Fw. S. 247. Rau, a. a. O. S. 393. Wagner, a. a. O. S. 446. Kaizl, Fw. II. S. 211. Schäffle, a. a. O. S. 279. Fuisting, Grundzüge d. Steuerlehre. S. 11. Eheberg, a. a. O. S. 970. Derselbe, Fw. 9 Aufl. S. 168.

28) R. Meyer, a. a. O. S. 309.

(註一九) マイヤーは犠牲平等と給付能力説を同ものとして、其説の實質的内容の開陳は給付能力の意義より出發點を取らなければならぬといひ、フグナーも給付能力による課税の原則が精密なる説明を要し、之につき犠牲説の助が不要ならずと爲し、人が平等課税の問題を社會政策的觀察點より説明するときは、此にのみ應用すべき犠牲説により變化を受くる。何となれば犠牲説の適用により避くべからざる現存所得及財産分配の攻撃が此に初めより原則上排斥せられないからといひ、ミル、ワッシアも能力を犠牲により説明す。²⁹⁾

(註二〇) ノイマンは前には租税能力による課税を、努むべき目的に定められたるものと爲し、此目的を課税に於ける出来るだけの犠牲平等と同一とした。然るに後には變更して、出来るだけの犠牲平等が彼に目的として現はれ、租税能力による負擔は、唯此が夫の目的に近寄るだけにて辯護すべき方便として現はる。³⁰⁾

(註二一) バステープルは曰く、能力は貢獻すべき力の積極的要素を示し、犠牲は貢獻による損失の消極的要素を示す。³¹⁾

(註二二) マイヤーは犠牲的平等原則は租税の結果が平等に現はるゝことを要求し、給付能力は課税せられたる經濟の一性質であるといふ。³²⁾

(註二三) マイヤーは犠牲を、租税の欲望満足の上に於ける影響に求むるを得と爲し、此理解にては犠牲平等説は給付能力説と最早一致するを得ぬ。併し犠牲の意義の一層明確なることによりて、此が給付能力よりも一層精密なる標準となり得と爲す尙説明して曰く、犠牲は専ら消費過程に於ける租税の影響の爲めの表示であつて、所得は専ら個人欲望の滿足の爲めに處理に立つ所の方便の額として現はる。所得が收得さるゝか、如何に收得さるゝかは消費にては通例何の影響を有たない。然るに一方に課税さるゝ經濟の状態其のもの、他方に收得方法が租税の影響を變化する要素である。第一點に於て所得の小なる結果に於て、租税が義務者の維持を危うすべき處には課税が現はるべからずといふことがあり、此により最少活資の免税が理由つけられる。此に犠牲平等原則の固有の例外がある。最少活資もが此に課せられる犠牲が其他のものに課せられるよりも一層大ならざる方法にて課せられることを得る。此によりて犠牲平等の原則が充たさるゝ。然るにも拘らず最少活資免税が要求せらるゝときに、此が原則の例外である。即ち此が課税公正の判斷の爲めに犠牲の平等よりも他の要素が考察に來ること示す。此場合が課税の影響に標準となる凡べての要素に考察を要求する所の給付能力の原則に従屬する。即ち租税により生ずる缺乏の、經濟人の有機體への生理上の影響を結果としてもつ所の經濟の性質が給付能力を排除する特徴として現はるゝ。犠牲平等原則の一層重要な例外は第二の元素、生産に對する課税の關係より生ずる。所得と財産とは常に欲望の満

29) R. Meyer, a. a. O. S. 309. Wagner, a. a. O. S. 455. Mill, l. c. Roscher, a. a. O. S. 232.

30) Neumann, Zur Gemeindesteuerreform in Deutschland, S. 255.

31) Bastable, l. c. p. 301.

32) R. Meyer, a. a. O. S. 276. 308.

足手段たるのみならず。通例全く又は一部、經濟の產物である。此故に租税による其縮少は、經濟の生産的活動の經濟的報酬の一部の取去ることを意味する。隨ふて間接に經濟の生産力の一部の要求を意味する。此影響は努力して得たる所得にのみ現はれ、不勞所得には全く現はれない。斯くて犠牲の大きさに表示を見出さない所の租税の影響に於ける重要な區別が生ずる。³³⁾

結 論

要之、租税に於ける給付能力は本來全く純財政的見地に立つものであり、社會政策的見地に立つものではない。たゞ純財政的見地より出た所の給付能力に應じた課税が社會政策にも適ふといふことはあり得る。併し又社會政策的見地からいへば其以上にも出で得る、即ち給付能力關係を離れたる課税をも爲すべしといふことになる。そして其給付能力に應じて課税する所以は、凡て政治に於て正義に従ふを要することと、應益に依らずして應能に依ることが統治團體の性質に適することとに存する。給付能力に應ずるといふことの意義は租税の犠牲に堪え得る力に應ずるといふことであり、單に物的の實在に應ずるといふのではない。斯くて給付能力に應ずるといふことは、犠牲を平等ならしむるといふことと表裏因果の關係を有ち、結局に於て一致することとなる。斯かる給付能力の主觀的解釋は多少曖昧といふ非難を受くるが、各箇人の利己的偏見を排し平均人につき普通に然りと認め得べく且つ認めて弊なきだけの心理考察を行ふに於て、相當に精確な據處を得て安心して租税立法を行ふを得ることとなる。若し夫れ此原則の適用に至ては別に稿を改めて論ずることとしやう。

33) R. Meyer, a. a. O. S. 312. 338-340.